GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33836C
Inscrit le 2 janvier 2014

Audience publique du 13 mai 2014

Appel formé par
les époux ... ... et ... ..., …,
contre un jugement du tribunal administratif du 20 novembre 2013 (n° 30604 du rôle) ayant statué sur leur recours contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

----

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 33836C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 2 janvier 2014 par Maître Rhett SINNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom des époux ... ... et ... ..., demeurant ensemble à …, dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 20 novembre 2013 (n° 30604 du rôle) ayant déclaré non fondé leur recours en réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 février 2012 (n° C17047 du rôle) portant rejet de leur réclamation introduite le 28 septembre 2011 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 et le bulletin d'impôt commercial communal de l'année 2006, tous les deux émis le 29 juin 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 29 janvier 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 24 février 2014 par Maître Rhett SINNER au nom des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Rhett SINNER et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 avril 2014.

Les époux ... ... et ... ..., ci-après *« les époux ...-...»,* déposèrent leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2006 en date du 16 janvier 2008 au bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le bureau d'imposition »*.

Par courrier du 26 mai 2011, le bureau d'imposition informa les époux ...-... qu'il envisageait de s'écarter sur certains points de leur déclaration fiscale précitée en les invitant à lui faire parvenir leurs objections pour le 16 juin 2011 au plus tard.

Dans ce contexte, le bureau d'imposition donna à considérer que la plus-value dégagée de la vente d'un certain nombre d'immeubles au cours de l'année 2006 serait à qualifier de bénéfice commercial au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après *« LIR »*.

Par courrier du 16 juin 2011, les époux ...-... firent parvenir au bureau d'imposition leurs observations.

En date du 29 juin 2011, le bureau d'imposition émit le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2006, ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année.

Par courrier du 28 septembre 2011, les époux ...-... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après *« le directeur »*, contre les deux bulletins d'impôt précités.

Par décision du 28 février 2012 (n° C17047 du rôle), le directeur rejeta la réclamation précitée des époux ...-... comme étant non fondée dans les termes suivants :

« […] *Nach Einsicht der am 28. September 2011 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher die Eheleute, Herr ... ... und Frau ... ..., wohnhaft in ..., den Einkommensteuerbescheid und den Gewerbesteuerbescheid des Jahres 2006, beide ergangen am 29. Juni 2011, anfechten ;*

Nach Einsicht der Steuerakten ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist, zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer beschwert fühlen, weil das Steueramt für das strittige Steuerjahr das unter der Rubrik „Sonstige Einkünfte" erklärte Einkommen an Mehrwerten, die aus der Veräußerung von bebauten und unbebauten Immobilien erreicht wurden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erachtet und der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind ;

In Erwägung, dass der Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen durch einen

neuen Bescheid zu ersetzen ist, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftssteuerbescheid oder der Gewinnfeststellungsbescheid geändert wird und die Änderung die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb berührt (§ 5 zweite GewStVV. vom 16. November 1943 und der GewStR. 13 siehe § 7 GewStG) ;

In Erwägung, dass das Steueramt den Reklamanten am 26. Mai 2011, in Ausführung der Bestimmungen von § 205 AO, mitteilte, es beabsichtige die verschiedenen Veräußerungen von Immobilien als Gewinn aus Gewerbebetrieb anzusehen ;

In Erwägung, dass die Reklamanten in ihrem Rechtsmittelschreiben unter anderem darlegen, das Steueramt habe ihre Einwände gegen diese Umqualifizierung nicht beachtet und die Reklamation folgendermaßen begründen: Wir stellen wiederum fest, daß unsere Einwände gemäß Paragraph 205 (3) der Abgabenordnung auf das Schreiben vom 26.05.2011 der Steuerverwaltung ... nicht berücksichtigt wurden. Des weiteren müssen wir feststellen daß unsere Anfechtungen der Steuerbescheide 2005 vom 06.10.2010 an die Steuerdirektion mit Aktenzeichen C 15614 und C 16225 bis heute nicht bearbeitet wurden und sich dadurch unsere wirtschaftliche Lage, die durch die bereits geleisteten Zahlungen auf die Steuerbescheide erfolgt sind, weiter verschlechtert hat. Dadurch sind wir nicht mehr in der Lage notwendige Baumassnahmen wie z.B. die Fertigstellung eines Einfamilienhauses in ... (Gemeinde ...) durchzuführen. Weitere begonnene Sanierungsmassnahmen sind ebenfalls gefährdet. Die durchgeführte Besteuerung ab dem Jahr 2005 verstößt gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da wir uns darauf verlassen haben, daß die Besteuerung wie 20 Jahre davor in gleicher Weise weitergeführt wird. Auf dieser Basis wurden alle Investitionen getätigt und entsprechende Bau- und Sanierungsmaßnahmen begonnen." ;

In Erwägung hierzu, dass mit der in § 205 AO, Absatz 3 enthaltenen Vorschrift das Recht auf Gehör des Steuerpflichtigen gegenüber dem Steueramt gewahrt wird, damit die Bemessung der Steuer anhand der tatsächlichen Verhältnisse erfolgen kann ;

In Erwägung, dass eine Mitteilung auf Grund von § 205, Absatz 3 im Rahmen der steuerlichen Ermittlung erfolgt, damit der Steuerpflichtige sich vor der Festsetzung der Steuer noch zu der oder den wesentlichen Abweichungen von der Steuererklärung äußern kann ; dass diese Mitteilung jedoch keine vollstreckbare Maßnahme seitens des Steueramts darstellt, welche die Rechte oder Pflichten des Steuerpflichtigen schafft ;

Dass die in § 205, Absatz 3 AO enthaltene Vorschrift sich auf das Ermittlungsverfahren bezieht, auf Grund dessen das Steueramt die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben prüft, anhand derer die Steuerbescheide im Festsetzungsverfahren erlassen werden, so dass mithin eine Mitteilung an den Steuerpflichtigen in dieser Vorbereitungsphase weder zu einer Anfechtung noch zu einer Beschwerde reichen kann (Tribunal administratif 23.10.2006 Nr. 19925) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer sich nicht auf vorhergehende Veranlagungen berufen können um dem Steueramt das Recht abzusprechen, die Sachlagen bei jeder eingereichten Steuererklärung zu prüfen und gegebenenfalls Änderungen vorzunehmen; dass insbesondere Beschlüsse aus der Vergangenheit nicht zu einem „Status quo" führen können, der eine erneute Überprüfung der Tatsachen mit neuen Rückschlüssen verhindern könnte ;

In Erwägung ebenfalls, dass der Steuerdirektor mittlerweile in den vorerwähnten

Streitsachen C 15614 und C 16225 entschieden hat, den Grossteil der strittigen Operationen selbständige Betätigungen anzusehen, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wurden und die, mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, Handlungen eines gewerblichen Unternehmens anzusehen sind ;

In Erwägung, dass das Steueramt folgende Einkünfte, die bei der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens erzielt wurden, als Gewinn aus Gewerbebetrieb der Einkommen- und der Gewerbesteuer unterworfen hat:

Gelegen in	*Gegenstand*	*Anschaffungs-datum*	*Verkaufs-datum*	*Erlös*
	Immobilie	*26/10/2005*	*07/02/2006*	*€*
Gemeinschaftsunternehmen ... &				*€*
Gemeinschaftsunternehmen ... &				*€*
...	*Immobilie*	*04/07/2000*	*14/7 + 28/12/2006*	*€*
	Wald / Acker	*30/11/1998*	*02/03/2006*	*€*
Gemeinschaftsunternehmen ... &				*€*
Gemeinschaftsunternehmen ...,				*€*
Gemeinschaftsunternehmen ... &				*€*
	Acker	*04/07/200*	*17/03/2006*	*€*

In Erwägung auch, dass sich das Rechtsmittel nicht gegen die Höhe der verschiedenen oben aufgeführten Beträge aber gegen ihre Qualifizierung gewerbliche Erlöse aus einem Immobilienunternehmen richtet ;

In Erwägung mithin, dass die vorgenommenen Operationen unter dem Gesichtspunkt ihrer Zurechnung zu einem gewerblichen Unternehmen nach Artikel 14 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) oder als sonstige Einkünfte nach den Artikeln 99 bis 99ter L.I.R. zu belichten sind ;

In Erwägung, dass gemäß Artikel 14 Ziffer 1 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) jede selbständige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen und nachhaltig ausgeübt wird und die sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn diese Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist, als Gewerbebetrieb gilt ;

In Erwägung, dass es im vorliegenden Fall unstrittig ist, dass es sich weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die eines freien Berufes handelt ;

In Erwägung, dass es also in diesem Fall, bei der Beurteilung der Einkunftsart, darauf ankommt, dass die vier in Artikel 14, Ziffer 1 L.I.R. aufgeführten positiven Merkmale gleichzeitig erfüllt sind ;

In Erwägung, dass bezüglich des Kriteriums der Selbständigkeit kein Zweifel daran

besteht, dass der An- und Verkauf der Immobilien auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung der Rechtsmittelführer stattgefunden haben und nicht aus einem etwaigen Dienstverhältnis resultieren ;

Dass die Gewinnabsicht bereits in der Rechtsmittelschrift bejaht wurde, da die Reklamanten angeben „im Vordergrund der Immobilieninvestitionen hatten immer die Kapitalabsicherung durch Anschaffung von Immobilien" gestanden und die durch den Verkauf freigewordenen Finanzmittel seien unmittelbar wieder in Immobilien „reinvestiert" worden, bei denen eine bessere Renditeerwartung oder wo von der Lage her eine bessere Bewirtungsmöglichkeit angenommen worden wäre ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht, die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 571[4] , Seite 18) ;

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer im Laufe der Jahre regelmäßig Immobilien an- und verkauft und dass üblicherweise gerade diese Vorgehensweise als Handel mit Gütern (hier Immobiliengütern) mit Gewinnabsicht zu verstehen ist ;

Zum Verkauf einer in ... gelegenen Immobilie

In Erwägung, dass Herr ... ..., am 26. Oktober 2005, übrigens im notariellen Kaufakt als „commerçant" betitelt, zusammen mit den Immobilienagenturen „... s.à r.l.", „... s.a.", „...", ...", „...." und „..." ein Wohnhaus mit Platz ersteigert, jeder zu einem ungeteilten Anteil von einem Siebtel, mit dem Ziel, die immobilie wieder zu verkaufen (lesquels déclarent acquérir à raison d'un septième indivis chacun, et acquérir en vue de la revente) ;

In Erwägung, dass der Rechtsmittelführer angibt, hierzu unter Punkt 2.) der Reklamation, anders im Kaufakt festgelegt, er habe sich mit einem Miteigentümer nicht auf ein gemeinsames Konzept zur Sanierung und Vermietung einigen können und daher habe er dem Verkauf zwecks Auflösung der Eigentümergemeinschaft zugestimmt, um einer gerichtlichen Auflösung zu entgehen; dass er den Erlös wieder in andere Immobilien reinvestiert habe um einen besseren Ertrag zu erzielen ;

In Erwägung, dass alle Miteigentümer, die übrigens allesamt als Geschäftsleute auftreten, schon beim Kauf einig darüber zu sein schienen, die Immobilie nicht im Eigenbesitz zu halten aber gewinnbringend wieder zu verkaufen ;

In Erwägung mithin, dass die zum Ein- und Verkauf dieser Immobilie erforderlichen Schritte eine gewerbliche Tätigkeit im Sinn von Artikel 14 L.I.R. und dass der strittige Erlös Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen anzusehen sind ;

Zum Verkauf einer in ... gelegenen Immobilie

In Erwägung, dass der Reklamant am 4. Juli 2000 eine Immobilie, gelegen zu ..., erstanden hat; dass er sich in dem entsprechenden notariellen Kaufakt als Kaufmann zu erkennen gegeben hat und erklärt hat, zu kaufen im Sinne des Wiederverkaufs ; dass er diese Immobilie dann im strittigen Steuerjahr 2006 tatsächlich wieder mit einem Gewinn von ...

Euro verkauft hat ;

In Erwägung, dass Herr ... ... hierzu folgende Aussage macht: „Der Verkauf und die Teilfinanzierung eines Hauses mit Garten am 14.07.2006 und 28.12.2006 welches von mir am 04.07.2000 gekauft, renoviert, modernisiert und vermietet wurde. Da die meisten Mieter die Miete schuldig blieben habe ich die Vermietung für dieses Objekt aufgegeben und versteuere nun die Zinseinkünfte aus der Teilfinanzierung dieses Objektes gemäß den notariellen Kaufverträgen. Der Erlös wurde wieder in andere Immobilien reinvestiert um einen besseren Ertrag zu erzielen." ;

In Erwägung, dass sich der Anschaffungspreis (… Luf), die Aktkosten mit einbegriffen (…Luf), auf … Euro belaufen hat; dass der Reklamant die an der Immobilie vorgenommenen Arbeiten mit … Euro pauschal abgeschätzt hat aber nicht genau beziffern konnte ;

In Erwägung, dass die vorgenannten Ausgaben in den Jahren 2000 bis 2006 wegen ihrer geringen Höhe möglicherweise lediglich als Reparaturkosten eingeschätzt werden könnten und der Reklamant schon beim Kauf der Immobilie seine Absicht angekündigt hatte, die Immobilie bei sich bietender günstiger Gelegenheit wieder zu verkaufen ;

In Erwägung daher, dass die Wiederverkaufsabsicht immer im Vordergrund gestanden hat und im übrigen unklar bleibt, inwieweit die Rechtsmittelführer versucht haben, die strittige Immobilie in ihrem Eigenbesitz zu halten, da normalerweise ein säumiger Mieter den privaten Hausbesitzer nicht dazu bewegen kann, eine zur Vermietung bestimmte Immobilie, zu veräußern ;

In Erwägung somit, dass die Entscheidung des Steueramts, den Erlös aus dem Verkauf der strittigen Immobilie als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagen, nicht zu beanstanden ist ;

Zum Verkauf von verschiedenen anderen Immobilien

In Erwägung, dass verschiedene Einkünfte aus gesonderten Feststellungen über gemeinschaftliche Einkünfte nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern Spekulationsgewinn oder Mehrwert in der Rubrik „sonstige Einkünfte" auf Grund der Bestimmungen von Artikel 99bis L.I.R. oder 99ter L.I.R. zu veranlagen sind ;

In Erwägung dass es sich um folgende Einkünfte handelt:

Gemeinschaft ... & ...	*gelegen in ..., 99ter L.I.R.*	*.... €*
Gemeinschaft ... & ...	*gelegen in ..., 99bis L.I.R.*	*... €*
Gemeinschaft ... & ...	*gelegen in ..., 99ter L.I.R.*	*... €*
Gemeinschaft ... & ...	*Gelegen in ..., 99bis L.I.R.*	*... €*

Der Verkauf einer Wald- und Ackerfläche, gelegen in der Gemeinde Rosport

In Erwägung, dass die Rechtsmittelführer eine Wald- und Ackerfläche mit einem Areal von 60,50 Ar am 2. März 2006 verkauft haben, mit der Begründung, diese hätten nicht, wie vorgesehen, land- und forstwirtschaftlich sinnvoll bewirtschaftet werden können ; dass

letztere Aussage jedoch nicht näher begründet wird und die Reklamanten auch nicht erläutern, welche konkreten Schritte sie unternommen hätten, den strittigen Besitz ertragreich entweder selbst zu bewirtschaften oder Einkünfte durch Verpachtung zu erzielen ; dass ebenso und insbesondere in der Forstwirtschaft und beim Kauf eines Ackers längerfristig geplant werden muss und im Regelfall nicht mit hohen Erträgen gerechnet werden kann ; dass diese Tatsache den Reklamanten nicht entgangen sein kann, da sie im Laufe der Jahre regelmäßig Immobilien an- und verkauft haben und dass üblicherweise gerade diese Vorgehensweise als Handel mit Gütern (hier Immobiliengütern) mit Gewinnabsicht zu verstehen ist ;

In Erwägung, dass die Reklamanten folgende unbebaute und bebaute Grundstücke besitzen:

[…]

In Erwägung zuerst, dass die Einheitswertdiensstelle (service des évaluations immobilières) nur eine Liste der unbeweglichen Immobilien mit den aktuellen Eigentümern oder Miteigentümern führt; dass mithin diejenigen Objekte nicht aufgeführt sind, welche im Besitz der Reklamanten waren, aber wieder verkauft wurden; dass lediglich Teilverkäufe von landwirtschaftlichen Flächen (mit dem Buchstaben R vermerkt) weiterhin noch aufgelistet bleiben ;

In Erwägung, dass vorgehende Auflistung verschiedene Punkte deutlich macht:

1) Dass unter anderem auch Hecken und Ödland eingekauft wurden und dass diese Flächen nicht zur Verpachtung geeignet sind, sondern vielmehr Objekte darstellen die zu einem späteren Zeitpunkt gewinnbringend verkauft werden sollen ;

2) Dass die Liste zwischen denjenigen Objekten unterscheidet die noch im Eigenbesitz (mit U gekennzeichnet) und denen die im ungeteilten Miteigentumsbesitz (mit C markiert) der Reklamanten stehen; dass das Anschaffungsjahr ebenfalls vermerkt wird und hieraus ersichtlich wird, dass die Reklamanten im Laufe der Jahre beständig auf dem Immobilienmarkt tätig waren und auch noch sind ; dass sie im Laufe der Zeit eine größere Anzahl von verschiedenen bebauten und unbebauten Grundstücksflächen aus allen Teilen des Lands gekauft haben; dass aber aus der Steuerakte nicht ersichtlich wird, inwieweit sie jeweils versucht haben, die betreffenden Grundstücke zu verpachten ; dass jedoch die Anschaffung von kleineren Parzellen (je nach Art) darauf hindeutet, dass sie nicht zur Verpachtung dienen, aber dazu gedacht sind, bei sich bietender Gelegenheit wieder zu verkaufen ;

3) Dass die Nummern aus Kolonne 6 die Grundstücksart bezeichnen, wobei die Ziffer 1 für Ackerland (propriété agricole) steht, 2 für forstwirtschaftliches Vermögen (propriété sylvicole) , 3 für gemischtgenutzte Grundstücke (construction à usage mixte) , 5 für bebaute Grundstücke zu anderen Zwecken (construction à autre usage) und die Nummer 9 für unbebaute Grundstücke (immeuble non bâti) ;

4) Dass der Buchstabe C aus der zweiten Kolonne zeigt, dass ungeteiltes Miteigentum angeschafft wurde; dass hier unten ein kleiner Auszug von einzelnen Miteigentümern aufgelistet ist, da eine vollständige Auflistung der verschiedenen Miteigentümer in diesem Rahmen zu weit führen würde:

IMMEUBLE NON BATI / INDIVISION: SOC…. IMMOBILIER SARL CO PARTS: 1/6 REP: ME
AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET CONS.PARTS: 1/3 REP: 2002 BI: ET AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET ... PARTS: 1/2 REP: 2004 BI: EN
IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... ... & CONSORTS PARTS: 1/2 REP: 2004
AGRICOLE INDIVISION: ... ... & ... PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: CA
AGRICOLE INDIVISION: ...-... ... & CONS. PARTS: 1/2 REP: 2002 BI: L7
AGRICOLE INDIVISION: ... ... ET CONS PARTS: 1/3 REP: 2006 BI: WI IMMEUBLE NON BATI INDIVISION: ... S.A. ET ... PARTS: 1/2 REP: 2011 BI: ET

Dass die vorstehende kurze Auflistung deutlich macht, dass die Reklamanten diese Anschaffungen mit verschiedenen Gebilden vorgenommen haben und dass sich hierunter auch Gesellschaften befinden welche die Grundstücksflächen zum gewinnbringenden Weiterverkauf angeschafft haben ;

dass, im Übrigen, die Immobilien in allen Teilen des Landes liegen und ein Teil davon weder verpachtet, noch vermietet oder zu der eigenen landwirtschaftlichen Ausbeute herangezogen wurde; dass eine derartige Nutzung meistens, allein auf Grund der Lage oder der Natur der Immobilie selbst, ausgeschlossen werden konnte ;

In Erwägung daher, dass diese bebauten oder unbebauten Immobilien zum Zweck des Wiederverkaufs angeschafft wurden und dies übrigens meistens dementsprechend in den Kaufakten vermerkt wurde ;

In Erwägung auch, dass, da genauere Angaben über eine Verpachtung oder Bearbeitung seit dem Ankauf bis zum Veräußerungszeitpunkt fehlen, angenommen werden kann, dass die betreffenden Parzellen angeschafft wurden um später mit Gewinn wieder veräußert zu werden ;

In Erwägung, dass eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unter anderem voraussetzt, dass die Tätigkeit auch für Dritte ais solche erkennbar ist und es sich dabei nicht um eine private Tätigkeit handelt (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ; dass auch dann von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden kann, wenn eine private Vermögensverwaltung in der Form Gestalt annimmt, dass sie in den Augen von Dritten den Charakter eines Gewerbebetriebs aufweist (doc. parl. 571[4] , Seite 19) ;

Dass also zur Abgrenzung zwischen gewerblicher Tätigkeit und privater Vermögensverwaltung das wirtschaftliche Verhalten des Steuerpflichtigen eine entscheidende Rolle spielt, da das Kriterium der Nachhaltigkeit bei einem umfangreichen Vermögen zwangsläufig gegeben ist und von daher nur von relativer Bedeutung ist ;

In Erwägung, dass das Kriterium der Nachhaltigkeit nicht unbedingt erfordert, dass sich eine Tätigkeit häufig oder ununterbrochen wiederholt, sondern dass es genügt, dass der Wille besteht die Handlung zu wiederholen, wenn sich die Gelegenheit dazu ergibt und dadurch eine Einnahmequelle auf der Basis von wiederkehrenden Handlungen entsteht (doc. parl. 5714 , Seite 18)

und der Ankauf von Bauland mit der Absicht dieses gewinnbringend weiterzuverkaufen als solche anzusehen ist ;

Dass mithin ebenfalls zu schlussfolgern ist, dass die Immobilien gekauft wurden, im Hinblick auf einen gewinnbringenden Wiederverkauf ;

Dass die Aktivitäten der Reklamanten mithin als gewerbliche Tätigkeiten anzusehen sind und die Vorgehensweise des Steueramts nicht zu beanstanden ist ;

In Erwägung, dass sich die vorerwähnten Objekte alle weniger als 10 Jahre im Besitz der Rechtsmittelführer befunden haben und mithin nicht unter die Begünstigungen fallen, die in den Regelungen des Gesetzes vom 30. Juli 2002 vorgesehen sind ;

In Erwägung, dass die Einzelheiten der zu ändernden Einkommensteuer und der Gewerbesteuer des Jahres 2006 in den Anhängen 1 und 2, die Bestandteil dieser Entscheidung sind, vorliegen ;

AUS DIESEN GRÜNDEN

ENTSCHEIDET:

die Anfechtungen sind zulässig und teilweise begründet,

setzt infolgedessen den Gewerbesteuermessbetrag des Jahres 2006 auf ... Euro und die Gewerbesteuer des Jahres 2006 auf ... Euro fest,

setzt die Einkommensteuer des Jahres 2006, Arbeitslosenfonds inbegriffen, auf ... Euro fest,

verweist an das Steueramt zur Durchführung, insbesondere zwecks Anrechnung der Steuerabzüge. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2012 (n° 30604 du rôle), les époux ...-... firent introduire un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 28 février 2012.

Par jugement du 20 novembre 2013, le tribunal déclara ce recours recevable mais non fondé et en débouta les demandeurs avec charge des frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 2 janvier 2014, les époux ...-... ont régulièrement interjeté appel contre le jugement précité du 20 novembre 2013 dont ils sollicitent la réformation dans le sens de voir réformer la décision directoriale critiquée du 28 février 2012 en vue de voir dire que, comme par le passé, ils étaient imposés pour l'année 2006 sur base de l'article 99 LIR et qu'aucune activité commerciale ni *a fortiori* aucun bénéfice commercial n'étaient à retenir à leur égard pour l'année concernée.

A l'appui de leur requête d'appel, les appelants énoncent en fait s'être installés au Grand-Duché de Luxembourg au début des années 1980 et avoir commencé à investir une partie de leurs avoirs dans des immeubles, à savoir des terrains agricoles, viticoles et sylvicoles, ainsi que des immeubles construits en vue de leur mise en valeur et de leur mise en location, le premier desdits immeubles ayant été acquis en 1986.

Ils relèvent que depuis, les bénéfices générés par ces immeubles auraient été imposés en leur chef sur base de l'article 99 LIR non pas comme bénéfice commercial, mais comme revenu relevant de la gestion de leur patrimoine privé.

Ce ne serait qu'à partir de l'année 2005 que l'administration fiscale aurait commencé à requalifier certaines de ces activités immobilières en activités d'une entreprise commerciale.

Les époux ...-... concèdent avoir procédé à la vente de plusieurs immeubles durant l'année 2006, pareillement à l'année 2005, mais ils n'auraient jamais eu l'intention de procéder à un négoce déguisé d'immeubles, étant donné que les ventes opérées seraient à considérer comme actes isolés, intervenus dans le cadre de l'administration du patrimoine privé de leurs propriétaires qui n'auraient jamais eu l'intention de répéter de telles ventes d'immeubles. Les appelants affirment encore que les ventes en question n'avaient pas été faites pour avoir une source de revenus, mais parce que les sources de revenu pour les immeubles en question, soit les revenus de location, n'auraient pas pu être réalisées.

Il n'y aurait dès lors pas eu de caractère de permanence dans l'activité de leurs ventes d'immeubles.

Concernant le nombre des ventes d'immeubles comparé au patrimoine détenu par les époux ...-..., ceux-ci indiquent que ces ventes n'auraient pas dépassé les 4% du nombre d'immeubles par eux détenus. Si des immeubles avaient été vendus rapidement après leur acquisition, cela tiendrait au fait que dès qu'eux-mêmes auraient compris que leur espérance de toucher un revenu locatif ne se vérifierait pas, ils auraient décidé de les remettre sur le marché.

Dans ce contexte, le délai de dix ans de détention mis en avant par l'administration fiscale luxembourgeoise, d'un côté, ne reposerait sur aucun texte légal et, d'un autre côté, dépasserait les exigences du Bundesfinanzhof tablant sur un délai de cinq ans en la matière.

Les époux ...-... critiquent le premier jugement qui mettrait l'accent sur une volonté de leur part de valoriser rapidement leur patrimoine moyennant des remises en vente lucratives plutôt que de s'intéresser à la recherche d'une conservation et d'une jouissance à long terme des propriétés immobilières acquises, notamment par leur mise en location. Le nombre d'immeubles vendus par eux en 2006 ne serait pas à regarder suivant le chiffre absolu, mais sur prise en considération du nombre important d'immeubles leur appartenant.

Les époux ...-... indiquent encore que même à l'heure actuelle, plusieurs bureaux d'imposition, énumérés par eux au nombre de 7, continueraient d'imposer des copropriétés respectives dans lesquelles ils détiennent une participation sur base de l'article 99 LIR. La même chose devrait valoir pour le cas d'espèce concernant plus particulièrement les ventes opérées en 2006.

Les appelants expliquent que plus particulièrement certaines forêts, de même que quelques labours, auraient été acquis par eux en vue de leur exploitation par la production de biomasse et de biocarburant, voire en prévision d'un remembrement éventuel.

Comme leur prévision ne serait cependant pas réalisée, voire que certains terrains ne se seraient pas prêtés à l'agriculture ou à la sylviculture, telles que projetées, les reventes litigieuses de 2006 auraient eu lieu. Il en serait de même des immeubles d'habitation sis à ...

et à ..., initialement acquis en vue de leur mise en location. Les appelants n'ayant cependant eu que des déboires avec leur locataire respectif, concrétisé à travers plusieurs procès menés devant le tribunal de paix siégeant en matière de bail à loyer, ensemble les difficultés d'exécution subséquentes, ils auraient abandonné leur projet respectif.

Ils relèvent que les premiers juges auraient reconnu que la revente d'immeubles pouvait être compatible avec la gestion d'un patrimoine immobilier privé, à condition cependant que ces reventes ne puissent pas s'analyser en négoce déguisé d'immeubles. En l'occurrence, les appelants affirment avoir eu en vue un but de simplification de la gestion de leur patrimoine privé.

Concernant le reproche que dans certains actes de vente des clauses de revente ont été stipulées, les appelants précisent que de pareilles clauses seraient contenues notamment dans des ventes faites par rapport à des copropriétés où ils tiendraient une participation et s'expliqueraient du fait qu'au moment de la signature de l'acte de vente, eux-mêmes étaient dans l'ignorance de la fiabilité de leur co-acheteur et qu'ils voulaient se réserver une issue de sortie pour le cas où cette copropriété devait échouer. Ils font remarquer que plusieurs copropriétés existent toujours actuellement sans que la clause de revente n'ait été exercée. Ils signalent encore que certaines clauses de revente dans des actes de copropriété n'auraient pas relevé de leur seule volonté mais également de celle des autres co-acheteurs.

Si les premiers juges avaient constaté à bon escient que les appelants avaient acquis un grand nombre d'immeubles dans le but de la gestion de leur patrimoine privé, ils n'auraient cependant pas apprécié correctement l'importance et le nombre des ventes opérées en 2006 dans leur contexte concret et par rapport à la pondération relative de ces ventes comparées au nombre total d'immeubles détenus.

Dans un autre ordre d'idées, les appelants mettent en exergue que les premiers juges ont retenu qu'en vertu du principe général du droit à la confiance légitime, l'administré peut exiger des autorités administratives qu'elles se conforment à une attitude qu'elles ont suivie dans le passé, sans cependant l'appliquer de manière adéquate au cas d'espèce.

Ainsi, les appelants relèvent que depuis de longues années jusqu'en 2004, ils ont été imposés sur base de l'article 99 LIR et que ce n'est qu'à partir de l'année 2005 qu'ils se sont vus imposés sur base de l'article 14 LIR. De plus, ils n'auraient été informés qu'en date du 28 mai 2010 de l'intention du bureau d'imposition de ... de s'écarter de certains points de leur déclaration pour l'année 2006 et d'imposer certains revenus en tant que bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR. Ils estiment que l'intention de reconsidérer ce point de la déclaration fiscale aurait déjà existé dans le chef du bureau d'imposition bien auparavant, alors que notamment sur des formulaires de la déclaration fiscale pour l'année 2005, leur envoyés au début de l'année 2006, aurait figuré l'intitulé *« agent immobilier »* et qu'en date du 1er octobre 2007, ils auraient reçu une mise en demeure de la part du même bureau d'imposition concernant le dépôt d'une déclaration fiscale commerciale ainsi désignée.

Sur une intervention téléphonique des appelants auprès du préposé du bureau d'imposition, l'intitulé des formulaires de la déclaration fiscale de 2005 aurait été changé et la mise en demeure prémentionnée aurait été annulée. Les appelants estiment que conformément au paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931 appelée communément *« Abgabenordnung »* en abrégé *« AO »,* le bureau d'imposition aurait dû les informer de son

intention de requalifier certains de leurs revenus en bénéfice commercial dès l'année 2006 et au plus tard en 2007, ce qui leur aurait permis de prendre leurs dispositions en conséquence.

Dans un ordre subsidiaire d'idées, les appelants demandent à ce que du moins pour tous les immeubles qui se sont trouvés dans leur patrimoine privé au début de l'année 2005, une requalification en bénéfice commercial lors de leurs ventes ne serait pas possible et que pareille requalification ne saurait tout au plus être opérée que pour des immeubles acquis à partir de l'année 2005, les appelants faisant encore remarquer que leurs déclarations fiscales pour les années 2002, 2003 et 2004 ont été respectivement décomptées les 16 novembre 2005, 15 mai 2008 et 13 mai 2009 à des époques où l'administration aurait déjà décidé de reconsidérer la déclaration fiscale des appelants pour l'année suivante, 2006.

Les appelants font encore valoir qu'à l'heure actuelle certains bureaux d'imposition par eux nommément énumérés au nombre de 7, continueraient d'imposer les copropriétés dans lesquelles ils détiennent une participation sur base de l'article 99 LIR. Cette considération les amène à affirmer que la distinction faite par l'administration entre les deux catégories de revenus de leurs immeubles, celle considérée sur base de l'article 99 LIR en tant que revenu d'une gestion du patrimoine privé et celle considérée sur base de l'article 14 LIR en tant que bénéfice commercial serait essentiellement nébuleuse et ne pourrait être valablement retracée par eux.

Les appelants signalent que le fait de la requalification du bénéfice commercial n'aurait pas seulement pour conséquence de les imposer plus lourdement, mais également de voir effectuer des paiements supplémentaires à la Caisse de Maladie du fait que les cotisations ont dû être augmentées sur le vu de leurs revenus ajustés par le bureau d'imposition. Du coup, les appelants n'auraient plus été en mesure de financer certains travaux de construction entrepris par eux à ... et à . Ils reprochent dans ce contexte aux premiers juges d'avoir décidé que le principe de la confiance légitime ne saurait jouer au cas où la pratique antérieure par l'administration n'était pas conforme à la loi et d'avoir estimé que l'administration était en droit d'imposer les plus-values de leurs immeubles en tant que bénéfice commercial pour la première fois en 2005, alors qu'ils n'ont été informés qu'en 2010 de cette intention de l'administration. Selon eux, une nouvelle imposition des plus-values de leurs immeubles aurait tout au plus pu intervenir avec effet à partir de l'année 2010.

L'Etat conclut à la confirmation du jugement dont appel sur base des développements y contenus. Il précise qu'en fait les parties appelantes ont réalisé durant la seule année 2006 douze opérations de vente portant sur divers immeubles bâtis et non bâtis, dont six avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente. L'Etat signale que déjà durant l'année 2005, les appelants avaient réalisé neuf opérations de vente, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

L'Etat estime que les explications données par les appelants pour justifier ces reventes dans le contexte de la gestion de leur patrimoine reposeraient sur de simples affirmations et ne se trouveraient dès lors pas vérifiées en cause.

Par ailleurs, au titre des indices, l'Etat signale l'affirmation des appelants dans leur réclamation du 28 septembre 2011 indiquant que les recettes des ventes d'immeubles auraient à nouveau été réinvesties dans d'autres immeubles et voit cette affirmation comme confirmation de l'intention des intéressés de répéter l'activité de négoce commercial si l'occasion se présente en vue de réaliser un bénéfice.

En tant qu'autre indice, l'Etat signale que dans certains actes de vente Monsieur ... aurait expressément reconnu agir en qualité de *« commerçant/Kaufmann »* ou encore de *« gérant/Geschäftsführer »*.

Enfin, l'Etat renvoie aux clauses explicites de revente contenues dans bon nombre d'actes de vente en tant qu'indices supplémentaires justifiant la qualification opérée de certains revenus de ventes d'immeubles en tant que bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR, les quatre critères communément requis et repris par les premiers juges s'étant trouvés vérifiés selon la partie étatique.

Au titre du principe de confiance légitime, l'Etat insiste sur une vue évolutive de la situation d'un contribuable d'une année fiscale à l'autre sans pouvoir conclure en l'espèce à un *status quo ante*. Il serait un fait que le bureau de ... aurait été le seul à avoir une vue d'ensemble de toutes les opérations réalisées par les appelants. Dès lors, les prises de position des autres bureaux d'imposition, qui n'auraient pas eu pareille connaissance, ne seraient pas pertinentes. Cependant, dans la mesure où le bureau d'imposition ... aurait été lié par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs émis par d'autres bureaux, il aurait été amené à reprendre les qualifications y retenues pour les intégrer dans les bulletins d'impôt litigieux. Ainsi, s'expliquerait la différence de traitement pour certaines ventes d'immeubles imposées suivant l'article 99 LIR par rapport à d'autres, imposées suivant l'article 14 LIR.

Les premiers juges ont correctement cadré le point juridique litigieux à partir des dispositions de l'article 14, alinéa 1er LIR, suivant lequel est à considérer comme bénéfice commercial, le revenu net provenant d'une entreprise commerciale, industrielle, minière ou artisanale, et qui définit plus particulièrement l'entreprise commerciale comme étant « *toute activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale, lorsque ladite activité ne forme ni une exploitation agricole ou forestière ni l'exercice d'une profession libérale* ».

Ils ont dégagé de manière correcte de cette disposition qu'une activité consistant en des transactions immobilières ne peut être qualifiée d'entreprise commerciale dépassant le cadre de la simple gestion de la fortune privée que si, d'un côté, d'une manière négative, l'activité n'est constitutive ni d'une exploitation agricole ou forestière, ni de l'exercice d'une profession libérale et que, d'un autre côté, celle-ci répond à quatre signes caractéristiques, à savoir 1) l'indépendance, 2) le but de lucre, 3) le caractère de permanence et 4) la participation à la vie économique générale, étant entendu que ces critères doivent se trouver simultanément réunis.

En l'occurrence, d'après l'argumentaire des appelants, les deux critères négatifs ne font pas de difficulté concrète en instance d'appel en ce qu'il n'y est pas affirmé que l'activité des appelants relève d'une exploitation agricole ou forestière ni qu'elle soit exercée en tant que profession libérale.

La question pertinente est celle de savoir si pour l'année d'imposition 2006 l'activité des appelants était toujours à qualifier, comme pour les années précédentes, de simple administration de leur patrimoine privé ou, si, par contre, elle devait, compte tenu des opérations concrètement menées, être qualifiée d'activité commerciale.

C'est encore à bon escient que les premiers juges ont relevé que la notion de gestion du patrimoine privé *(« Vermögensverwaltung »)* ne fait pas l'objet d'une définition légale, sauf à renvoyer ponctuellement aux deux exemples énoncés au paragraphe 7 (4) de l'ordonnance du 16 décembre 1941 relative à l'exécution des paragraphes 17 à 19 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934 dite Steueranpassungsgesetz (StanpG) qui prévoit que : « *Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, zum Beispiel wenn Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird* ». C'est encore à bon droit que le tribunal a retenu que le concept de gestion d'un patrimoine privé ne se limite cependant pas aux exemples de jouissance ci-avant énoncés.

De manière générale, c'est dès lors à partir d'une distinction entre l'essentiel et l'accessoire que le concept de gestion d'un patrimoine privé est à cadrer dans chaque cas d'espèce suivant les éléments caractéristiques qui le sous-tendent, en ce que, toujours de manière générale, il y a administration du patrimoine privé aussi longtemps que l'essentiel de la substance est conservé dans le sens d'une jouissance des fruits d'un patrimoine privé et que dès lors les éléments réalisés au cours d'une année d'imposition, plus particulièrement par la vente, revêtent un élément accessoire.

Vu la multiplicité des cas de figure pouvant se présenter, une analyse valable ne saurait se limiter à appliquer d'une manière purement schématique des critères tenant à un espace de temps prédéfini, tel que le délai de cinq ans normalement retenu par les juridictions allemandes, ni par rapport à un nombre de réalisations par année prédéfini comme étant limitatif, telle la *« Drei-Objekt-Grenze »* invoquée par le délégué du gouvernement à partir de la jurisprudence du *Bundesfinanzhof*, laquelle implique qu'une activité commerciale est à entrevoir lorsque dans un laps de temps prédéterminé, en règle générale de cinq ans à mesurer entre l'acquisition et la réalisation, au moins quatre objets ont été réalisés.

De même, le nombre des objets réalisés est à différencier à de multiples égards. D'un côté, il y a lieu de tenir compte de l'ensemble du patrimoine détenu par le contribuable concerné et de l'importance relative des objets réalisés dans ce contexte. D'un autre côté, compte tenu des parcellaires existants à beaucoup d'endroits dans le sens que les fonds se trouvent subdivisés en des parcelles cadastrales relativement exiguës, compte tenu de nombreuses subdivisions ayant eu lieu dans le temps, notamment en raison de partages, le nombre de réalisations à prendre en considération comme limite de qualification ne saurait équivaloir nécessairement au nombre de parcelles cadastrales réalisées.

Dans le cadre de l'administration d'un patrimoine privé, il doit dès lors être permis de réaliser certains éléments, notamment parce qu'ils ne font plus partie de l'orientation essentielle de la gestion en termes de fructification du patrimoine, du moment que cette réalisation revêt toujours un élément accessoire par rapport à la substance du patrimoine conservée et qu'elle est opérée de manière retraçable par rapport au but essentiel poursuivi. Ainsi, l'administration d'un patrimoine immobilier privé n'exclut pas qu'il puisse y avoir des mutations multiples, c'est-à-dire non seulement des acquisitions, mais aussi un nombre circonscrit de ventes d'immeubles pour autant que celles-ci soient comprises notamment dans le but de la simplification de la gestion du patrimoine privé ou de l'augmentation de revenus nets de location.

Outre la considération de la balance principal/accessoire ci-avant dégagée, des indices en direction de l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR sont susceptibles d'être

constitués par un nombre élevé d'opérations de ventes durant un exercice d'imposition, la stipulation d'une clause explicite de revente dans les actes notariés d'acquisition appelée précisément à opérer si la revente a lieu dans un délai jusqu'à quatre ans à partir de l'acquisition, de même que la prise dans des papiers officiels, tels les actes de vente, de la qualité de commerçant et l'acquisition d'immeubles en indivision ensemble avec des professionnels du marché. A ce niveau, le caractère pertinent de ces indices dépend entre autres de la retraçabilité des réalisations effectuées par rapport au but de la gestion du patrimoine du contribuable.

En fait, il est constant en cause que les époux ...-... considérés globalement, c'est-à-dire y compris le cas où l'un d'entre eux figure comme vendeur, seul ou ensemble avec des co-vendeurs autres que son conjoint, ont procédé au cours de l'année d'imposition 2006 à douze opérations de vente portant sur des immeubles bâtis et non bâtis, dont six objets de vente avaient été acquis moins de cinq ans avant leur revente.

Si, au regard de la détermination de la ligne de séparation entre l'activité commerciale prévue par l'article 14 LIR et l'administration du patrimoine privé dans le contexte de l'article 99 LIR, il y a lieu de différencier au niveau de ces neuf opérations, il convient de noter à titre préalable que pour des raisons structurelles une première différenciation a d'ores et déjà dû être opérée par le directeur. Tel que le relève le délégué du gouvernement, sur les neuf opérations en question, tout d'abord cinq d'entre elles concernaient des immeubles détenus en indivision sinon en copropriété, dans lesquels Monsieur ... détenait uniquement une participation. Or, pour les immeubles en question, il existait dès avant des bulletins d'établissement séparé et en commun coulés en force de chose décidée et qui tous, suivant l'analyse faite par les bureaux d'imposition, ont qualifié les revenus afférents comme relevant de l'administration d'un patrimoine privé rentrant dans les prévisions de l'article 99 LIR.

Même si, pour les ventes d'immeubles toisées par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs précités, la qualification des revenus fut dès lors prédésignée, il n'en reste pas moins que dans l'évaluation de la question de savoir si globalement, pour l'année d'imposition concernée, l'activité de vente d'immeubles des époux ...-... était à considérer comme rentrant dans l'administration du patrimoine privé ou comme équivalant à une activité commerciale, il faut, dans cette démarche de qualification, au niveau de leurs bulletins personnels, tenir compte de l'ensemble des réalisations immobilières effectuées durant l'année d'imposition donnée par les contribuables concernés ou par l'un d'eux.

Même si compte tenu du principe de l'annualité de l'impôt, l'analyse au niveau de l'année d'imposition 2006 revêt une certaine autonomie, compte tenu des éléments propres à l'année en question, il n'en reste pas moins que du fait de la confirmation par la Cour dans les affaires parallèles portant les numéros 33835C et 33837C du rôle de l'analyse à la fois du directeur et du tribunal, suivant laquelle pour l'année d'imposition 2005, les opérations litigieuses y plus spécifiquement visées étaient à qualifier d'activités commerciales au sens de l'article 14 LIR, la toile de fond de départ a de la sorte changé depuis l'analyse faite à partir de l'année d'imposition 2005 par rapport aux années d'imposition précédentes concernant précisément ladite qualification.

Il s'y ajoute que parmi les quatre réalisations restantes pour 2006, à savoir celle d'un immeuble d'habitation à ..., celle d'une parcelle mixte forestière et agricole à ..., celle d'un labour à ... et celle d'un immeuble à ..., la dernière a également trait, d'après les données constantes retenues notamment de manière pertinente par le directeur, à une indivision. En

effet, il s’agit d’un immeuble acquis le 28 octobre 2005 par Monsieur ... pour un septième, ensemble avec six professionnels de l’immobilier. Si actuellement l’appelant indique que l’immeuble a dû être réalisé déjà en février 2006, vu qu’il n’arrivait pas à se mettre d’accord avec l’un des co-indivisaires sur le projet d’avenir, cette problématique était en quelque sorte inhérente à la situation d’indivision créée de la sorte. C’est également à ce niveau que la Cour estime que la différenciation entre la gestion d’un patrimoine privé et une activité commerciale peut être valablement opérée dans le cas d’espèce.

En effet, compte tenu du grand nombre d’immeubles détenus par les appelants, la vente des trois immeubles de ..., ... et ... durant l’exercice 2006 n’aurait pas fait difficulté et ces réalisations auraient pu être analysées comme s’étant inscrites dans l’administration du patrimoine privé des appelants, même si en principe la gestion de la parcelle forestière et agricole doit s’envisager à moyen sinon long terme et que vu la très faible valeur d’acquisition de l’immeuble d’habitation de ..., il ne soit pas indiscutable si la fructification en termes de mise en location prévalait dès le début par rapport à une réalisation assez rapide avec bénéfice consistant.

Dans ce contexte, le fait vérifié des nombreuses affaires contentieuses avec plusieurs locataires de l’immeuble aurait fait pencher la balance vers la qualification de l’administration d’un patrimoine privé si les opérations de réalisations s’étaient limitée en 2006 aux trois ventes opérées par les appelants seuls.

Cependant, pour l’immeuble de ..., il est patent que Monsieur ... s’est placé au même niveau qu’un commerçant d’effets immobiliers en s’associant à non moins de six professionnels du métier pour la part d’un septième dans une indivision passablement compliquée de la sorte. Même si pour les cinq ventes d’immeubles toisées par bulletins d’établissement séparé et en commun, les qualifications respectives opérées par les bureaux individuellement compétents se trouvent acquises comme telles, il n’en reste pas moins que dans l’évaluation globale de la question posée à la Cour, plusieurs facteurs font pencher la balance vers l’activité commerciale.

Dans plusieurs actes de vente, tels qu’énumérés plus précisément par le directeur dans sa décision précitée, Monsieur ... a pris expressément la qualité de commerçant. De même, la clause de revente a été stipulée par endroits et pour au moins trois des cinq indivisions en question, Monsieur ... s’est associé à un professionnel de l’immobilier.

Dès lors une fois qu’on ajoute dans l’analyse les cinq ventes opérées par rapport à des immeubles tenus en indivision sinon en copropriété, du moins dans la majorité des cas avec des professionnels de l’immobilier, la balance tend, globalement considérée, vers l’activité commerciale prévue par l’article 14 LIR. A la fois le directeur et le tribunal sont dès lors à confirmer dans le résultat afférent de leurs analyses respectives.

Reste la question d’une incidence éventuelle du principe de la confiance légitime invoqué par les appelants.

En ce qui concerne le principe de la confiance légitime, les appelants affinent leur raisonnement en instance d’appel en ce qu’ils ne critiquent pas sous cet aspect directement le fait par l’administration d’avoir changé la qualification de leurs activités, mais, dans l’hypothèse où la Cour approuverait cette façon de procéder, que l’administration aurait seulement mis en exécution à partir du 28 mai 2010 ce changement qu’elle avait déjà décidé

en 2006, sinon en 2007, ainsi qu'il résulterait des formulaires de déclaration fiscale leur envoyés portant l'intitulé *« agent immobilier »* et la mise en demeure concernant le défaut d'une déclaration fiscale commerciale ainsi désignée.

Ainsi que les premiers juges l'ont retenu à bon escient, le principe général du droit de la confiance légitime qui emporte qu'un administré peut exiger de l'autorité administrative qu'elle se conforme à une attitude qu'elle a suivie dans le passé ne saurait s'opposer à ce que, en raison de l'autre principe inhérent à la matière fiscale, celui de l'annualité de l'impôt, l'autorité compétente, à chaque année, analyse, compte tenu de l'ensemble des éléments à sa disposition, la qualification des revenus déclarés à partir des activités qui les ont générés.

La question soulevée de l'incidence, au regard du principe de la confiance légitime, du fait que le bureau d'imposition n'ait effectivement informé qu'à la date du 28 mai 2010 les appelants de son intention de requalifier leurs activités litigieuses, appelle tout d'abord la précision en fait que les appelants ont déposé leur déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2006 en date du 16 janvier 2008, de sorte qu'ils ne sauraient en aucune manière exiger que l'administration aurait dû les informer de son intention d'analyser dorénavant leurs activités litigieuses comme relevant de l'article 14 LIR avant cette date.

D'évidence, dès avant cette date, le bureau d'imposition ne disposait pas des éléments concrets pour pouvoir valablement asseoir son analyse de la situation des appelants concernant l'année d'imposition 2006. Aucune conclusion pertinente ne saurait dès lors être valablement tirée pour la période antérieure à cette date dans le contexte donné du principe général de la confiance légitime.

Le moyen revient à reprocher au bureau d'imposition de ne pas avoir entamé plus tôt la procédure d'émission du bulletin d'imposition pour l'année 2006. Dans ce contexte, le bureau d'imposition dispose d'une marge dans le traitement des déclarations fiscales conditionnée par la prescription quinquennale en la matière.

Les indices mis en avant par les appelants pour voir établir que le bureau d'imposition aurait déjà arrêté son intention de qualifier pour l'année d'imposition 2006 leurs activités litigieuses suivant l'article 14 LIR se trouvent, d'un côté, énervés du fait précité qu'avant le dépôt de la déclaration d'impôt aucune intention utile et circonstanciée ne saurait être valablement imputée au bureau d'imposition et, d'un autre côté, contrebalancés par les propres indications dans certains actes de vente passés notamment en 2006 de la qualité de *« commerçant »* y arborée par Monsieur ... lui-même.

En application des dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, il appartient aux appelants d'établir le fait allégué d'une prise de décision arrêtée bien antérieurement à l'information du 28 mai 2010 dans le chef du bureau d'imposition concernant le changement de qualification litigieux.

Compte tenu de l'ensemble des développements qui précèdent, les appelants n'ont pas rapporté à suffisance de droit la preuve de cette cristallisation antérieure de l'intention du bureau d'imposition.

Le moyen tiré d'une violation du principe de la confiance légitime laisse dès lors d'être fondé sous tous les aspects invoqués.

Complémentairement, il convient de souligner que du fait que la différenciation ci-avant dégagée en ce que pour les revenus en rapport avec les ventes d'immeubles toisées par les bulletins d'établissement séparé et en commun définitifs précités, les bureaux d'imposition respectifs se sont encore placés dans le cadre de l'article 99 LIR, de sorte que, tel que le directeur l'a valablement précisé en accueillant dans cette mesure la réclamation des appelants, uniquement pour les quatre ventes résiduelles opérées par les appelants ou l'un d'eux en nom personnel, la qualification de bénéfice commercial au sens de l'article 14 LIR est appelée à revêtir un impact concret pour l'année d'imposition 2006 dans leur chef.

Si dès lors, de fait, les appelants n'ont effectivement été fixés par le bureau d'imposition définitivement qu'en 2010 sur le changement de qualification opéré au niveau de l'année d'imposition 2006 dans le chef de certaines de leurs activités, l'impact s'en trouve cependant limité et modéré du fait de la différenciation ci-avant opérée à bon escient par le directeur.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé sous tous ses volets et que le jugement dont appel est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant, en déboute les appelants ;

confirme le jugement entrepris ;

condamne les appelants aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE